GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 32971C
Inscrit le 28 juin 2013

Audience publique du 3 avril 2014

Appel formé par
les époux ... ... et ... ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 22 mai 2013 (n° 30528 du rôle)
dans un litige les opposant à
deux bulletins émis par le bureau d'imposition … …
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32971C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 28 juin 2013 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ... et de son épouse, Madame ... ..., tous les deux retraités, demeurant à L-…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 22 mai 2013, par lequel ledit tribunal les a déboutés de leur recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009, ainsi que du bulletin portant calcul de la contribution dépendance pour l'année 2009, tous les deux émis en date du 4 novembre 2010 par le bureau d'imposition ... ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 13 septembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 octobre 2013 par Maître Marianne GOEBEL pour compte de Monsieur ... ... et de Madame ... ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 novembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 novembre 2013.

En date du 4 novembre 2007, Madame ... ... hérita d'un immeuble sis à ..., rue ..., qu'elle revendit suivant acte notarié de vente du 23 novembre 2009 pour un montant de …-EUR.

Au cours du mois de mars 2010, sans préjudice quant à la date exacte, Monsieur ... ... et son épouse, Madame ... ..., ci-après les « *époux ...-...* », introduisirent auprès du bureau d'imposition ... ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », leur déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2009.

Les époux ...-... n'ayant pas indiqué dans ladite déclaration d'impôt la vente de l'immeuble sis à ... précité, le préposé du bureau d'imposition sollicita de leur part des renseignements au sujet de l'utilisation de l'immeuble sis à « … », …, par courrier du 26 mai 2010.

Ce courrier étant resté sans réponse, le préposé du bureau d'imposition adressa un rappel aux époux ...-... par courrier du 28 juin 2010 tout en leur accordant un délai de réponse jusqu'au 16 juillet 2010 et en les informant notamment qu'à défaut de collaboration les revenus seraient établis par voie de taxation.

Le 6 août 2010, les époux ...-... se virent adresser un nouveau courrier de la part du préposé du bureau d'imposition leur accordant cette fois-ci un délai jusqu'au 3 septembre 2010 au plus tard pour remplir et retourner un formulaire 700 y joint afin de permettre au bureau d'imposition d'examiner si l'opération de cession susvisée tombe « *sous la coupe du régime d'imposition des plus-values réalisées lors de la cession de biens du patrimoine privé* ».

Le 4 novembre 2010, le bureau d'imposition, toujours sans réponse des époux ...-..., émit finalement le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 ainsi que le bulletin portant calcul de la contribution dépendance pour la même année, le bulletin de l'impôt sur le revenu contenant la précision que l'imposition diffère de la déclaration du contribuable sur les points suivants : « *ajoute de la plus-value sur vente maison rue ... + ...déduction solde abattement - ...* ».

Les époux ...-... firent introduire, par courrier de leur mandataire du 2 février 2011, auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de calcul de la contribution dépendance de l'année 2009, émis le 4 novembre 2010. Le 28 avril 2011, le mandataire des époux ...-... transmit encore au directeur une facture supplémentaire pour être prise en compte dans ce cadre.

Leur réclamation étant restée sans réponse jusque lors, les époux ...-... firent introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 mai 2012, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 et du bulletin portant calcul de la contribution dépendance pour l'année 2009, émis tous les deux en date du 4 novembre 2010.

Dans son jugement du 22 mai 2013, le tribunal releva qu'à défaut de suites données par les époux ...-... aux courriers successifs du bureau d'imposition ayant sollicité, avant l'émission des bulletins litigieux, des informations supplémentaires quant à la cession de l'immeuble litigieux sis à …, rue …, le bureau d'imposition a valablement dû procéder par la voie de la taxation d'office du revenu relatif à cette cession, que dans cette hypothèse, le contribuable, ayant ainsi mis le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, est censé se contenter de cette approximation, qu'elle s'opère en sa faveur ou en sa défaveur, qu'il ne peut utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle et finalement que le contribuable ne peut prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Ensuite, le tribunal retint que les époux ...-... contestaient non pas le recours, par le bureau d'imposition, à la taxation d'office en soi, mais le montant retenu par lui à titre de prix d'acquisition de l'immeuble litigieux et *a fortiori* le montant de la plus-value imposable en découlant.

En se basant sur l'article 25 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », le tribunal estima que le prix d'acquisition comprend non seulement le prix d'achat proprement dit, mais également tous les frais accessoires tels les frais de l'acte d'acquisition et le droit de mutation, et que le prix d'acquisition initial est susceptible d'être augmenté à hauteur de dépenses dites d'investissement.

Pour trancher les questions lui soumises relatives à la fixation du prix d'acquisition initial et aux dépenses d'investissement devant, le cas échéant, être ajoutées à ce prix d'acquisition initial, le tribunal prit comme base, conformément aux conclusions y afférentes des parties, le prix d'acquisition payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux, vu que les époux ...-... l'auraient eux-mêmes acquis à titre gratuit, et partant l'acquisition du 20 juin 1969 faite par Monsieur … et son épouse, Madame … …, du terrain sis à …, rue ....

Par rapport au premier volet relatif à la détermination du prix d'acquisition initial de l'immeuble litigieux, le tribunal constata à partir des éléments du dossier lui soumis qu'il ressortait plus particulièrement du « *Bauvertrag* » du 9 juin 1969 que Monsieur … … avait chargé Monsieur … … de la « *schlüsselfertigen Herstellung eines Einfamilienhauses auf seinem Bauplatz gelegen in ..., « ... », rue ...,* (…) *zum vereinbarten Preise von ...,- frs* (…) », c'est-à-dire de la construction d'une maison unifamiliale clé en main à ériger sur un terrain appartenant à Monsieur … et que suivant ce même « *Bauvertrag* », 20% de la somme de ….- LUF, soit une somme de ….- LUF, étaient à payer au moment de la signature de l'acte notarié de vente portant sur un immeuble d'habitation en voie de construction (« *ein im Bau begriffenes Wohnhaus* »), le reste de la somme, soit ….- LUF, ayant été à payer par tranches. Le tribunal se fonda encore sur le fait que l'acte notarié de vente signé le 20 juin 1969 entre les époux …-… et les époux ...-... stipula que lors de la signature de l'acte notarié de vente, les époux ...-... avaient payé en liquide une somme de ….- LUF et conclut que la somme de ….- LUF payée au moment de la signature de l'acte notarié englobait la somme de ….- LUF qui, suivant le « *Bauvertrag* », était à payer au moment de la signature de l'acte notarié, de sorte qu'après la signature de l'acte notarié, la somme restant due au titre du « *Bauvertrag* » ne s'est plus élevée qu'à….- LUF et que dès lors, le prix d'achat de la maison, y inclus le prix du terrain, s'était élevé à ….- LUF (…+ …). Le tribunal releva encore que suivant le document intitulé « *Description de la construction nouvelle* » établi par

Madame ...-... et transmis au Service des Evaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, le prix d'achat de l'immeuble sis à ..., …, rue ..., s'était élevé à ….- LUF et non pas à ….- LUF, comme allégué par les époux ... -....

Le tribunal confirma dès lors que c'était à juste titre que l'administration avait pris comme prix de base celui de ….- LUF payé au moment de la signature de l'acte notarié de vente de la maison en voie de construction, majoré des « *frais de notaire* » à hauteur de 7 %, portant ainsi le prix d'acquisition, après application du coefficient de réévaluation de 4.32 pour l'année 1969, à ….- LUF, tout comme c'était encore à bon droit que l'administration avait rajouté à cette somme le montant de ….- LUF s'élevant après application du coefficient de réévaluation de 4.13 pour l'année 1970 à ….- LUF. Le tribunal confirma ainsi la fixation du prix d'acquisition initial de l'immeuble litigieux par l'administration à ….- LUF, soit, après conversion, à ….- EUR et non pas à ….- EUR.

Concernant le deuxième volet du litige relatif à la nature des dépenses invoquées par les époux ...-... comme étant des dépenses d'investissement devant être rajoutées au prix d'acquisition initial de l'immeuble, le tribunal admit le principe que lors de travaux touchant un immeuble bâti procurant des revenus à un contribuable, il fallait distinguer entre, d'une part, les frais d'entretien et de réparation déductibles intégralement au cours de l'année d'imposition où ils sont payés et, d'autre part, les dépenses d'investissement qui augmentent le prix d'acquisition ou de revient et sont partant déductibles par voie d'amortissement. D'après le tribunal, la distinction entre dépenses d'entretien (« *Erhaltungsaufwand* ») et dépenses d'investissement (« *Herstellungsaufwand* ») est usuellement opérée à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de dépense d'investissement, étant entendu que dans le doute sur la nature exacte d'une dépense considérée, celle-ci est à qualifier de dépense d'entretien. Les trois critères en question s'articulent plus particulièrement en soit une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (« *Vermehrung der Substanz* »), soit un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (« *Änderung der Wesensart* »), soit une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y a naissance d'un bien économique nouveau (« *erhebliche Verbesserung* »).

Quant à l'argumentation des époux ...-... que l'administration aurait considéré les travaux ayant été effectués au cours des 35 dernières années aussi bien dans la maison qu'à l'extérieur comme des dépenses de réparation ou d'entretien alors qu'il s'agirait à hauteur de ….- EUR de travaux d'envergure qui auraient substantiellement transformé l'immeuble, le tribunal leur reprocha d'avoir invoqué à l'appui de leur affirmation un tableau récapitulatif et des factures en vrac, sans préciser dans quelle mesure il s'agissait pour chacune des dépenses prise isolément de dépenses en relation avec des travaux ayant abouti soit à un changement de la nature du bâtiment, soit à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment, soit à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment. Rappelant qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* », le tribunal insista sur ce que son rôle ne consistait pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des factures afin d'y déceler si elles remplissent chacune prise isolément l'un des critères pour pouvoir être considérée comme dépense d'investissement, que le fait de soumettre en cause des factures diverses en vrac remontant pour certaines à 35 ans et portant sur des montants variant entre ….- EUR et ….- EUR n'était pas de nature à établir en tout état de cause la preuve requise et que les mentions apposées par les demandeurs derrière certaines des factures énumérées « *à titre exemplatif (mais non limitativement)* » dans leur mémoire en

réplique et relatives au critère que la dépense était censée remplir à leurs yeux était insuffisante à défaut d'explications dans quelle mesure les dépenses invoquées, dûment expliquées et détaillées, remplissaient les conditions pour pouvoir être considérées comme des dépenses d'investissement.

Le tribunal écarta partant le deuxième volet du recours relatif aux dépenses d'investissement à hauteur de ….- EUR qui seraient à rajouter au prix d'acquisition initial.

Concernant la dernière critique des époux ...-... relative au défaut de prise en compte de l'abattement de ….- EUR au titre de l'article 130 (5) LIR dont ils pourraient toutefois bénéficier du fait qu'ils seraient imposables collectivement, le tribunal constata d'abord, relativement à l'abattement de ….- EUR prévu par l'article 130 (4) LIR, qu'il ressortait des pièces versées par l'Etat à l'appui de son mémoire en duplique que les époux ...-... s'étaient effectivement vu accorder en 2008 un abattement à hauteur de ….- EUR au titre de l'article 130 (4) LIR, de sorte que c'était à bon droit que l'administration leur avait accordé en 2009 un abattement résiduel à hauteur de ….- EUR en relation avec l'immeuble litigieux. En relation avec l'abattement prévu au titre de l'article 130 (5) LIR tel qu'invoqué par les époux ...-..., le tribunal précisa que cet abattement spécial n'est accordé que dans le cas où la plus-value dégagée par application de l'article 99*ter* LIR porte sur la résidence principale des parents du contribuable et à condition que cette résidence ait été acquise par le contribuable par voie de succession en ligne directe. Se fondant sur le fait non contesté en cause que l'immeuble litigieux n'appartenait pas aux parents de l'un des époux ...-... et qu'il n'avait pas été acquis par voie de succession en ligne directe, le tribunal conclut qu'ils ne sauraient prétendre au bénéfice de l'abattement prévu à l'article 130 (5) LIR.

Le tribunal rejeta partant le recours des époux … -... comme étant non fondé et les condamna aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 28 juin 2013, les époux ...-... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 22 mai 2013.

En premier lieu, les appelants limitent la portée de leur appel en indiquant qu'ils n'entendent revenir ni sur la question de la détermination du prix d'acquisition initial de l'immeuble litigieux, tel que fixé par le tribunal à la somme de ….- LUF, ni sur celle de l'application du solde d'abattement de ….- EUR au titre de l'article 130 (4) LIR, de manière à confiner le champ de leur appel à la seule question de la qualification des dépenses par eux invoquées comme rentrant dans la notion des dépenses d'investissement devant être rajoutées au prix d'acquisition initial de l'immeuble.

Les appelants relèvent tout d'abord que l'ensemble des pièces produites à l'appui de leur argumentation avait déjà été versé au directeur par courrier des 2 février et 28 avril 2011 et qu'il serait donc inexact de faire valoir qu'il n'y aurait eu aucun échange de renseignements avec l'administration fiscale. Ils contestent pareillement l'affirmation du tribunal suivant laquelle ils se seraient limités à joindre à leur recours de multiples factures désordonnées relatives à une multitude d'années et portant sur des dépenses de toutes sortes, les appelants insistant sur le fait que toutes ces pièces auraient été dûment fardées et qu'un tableau récapitulatif explicite les aurait accompagnées. En outre, ces pièces auraient déjà été soumises au directeur et il serait pour le moins étonnant que le directeur, et à sa suite le tribunal, n'auraient pas daigné examiner les pièces leur soumises.

Les appelants soulignent que la taxation d'office aurait en l'espèce manqué à son but, au motif qu'elle aurait abouti à une imposition « *qui n'est absolument pas conforme à ce qui aurait dû être payé* », de manière que le but d'une taxation qui ne serait pas de sanctionner le

contribuable mais de parvenir à l'imposition la plus exacte possible n'aurait pas été respecté en l'espèce. Ils signalent encore que l'administration aurait employé hâtivement des moyens disproportionnés pour recouvrer la créance d'impôt en partie contestée à travers leur recours, en faisant notamment inscrire une hypothèque légale sur leurs biens immeubles, et ainsi exercé des pressions à leur égard pour qu'ils règlent l'intégralité d'une dette d'impôt pourtant contestée.

Tout en admettant qu'il faudrait faire la différence entre les dépenses d'entretien et les dépenses d'investissement conformément à la jurisprudence existante suivant les trois critères alternatifs de la création d'éléments nouveaux, du changement de la nature des bâtiments dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation ou de l'amélioration considérable de l'état du bâtiment, les appelants soutiennent que l'examen des pièces par eux soumises permettrait de conclure à l'existence de dépenses d'investissement à hauteur de ….- EUR. Concernant le critère de l'amélioration considérable de l'état du bâtiment, les appelants font valoir que ce critère embrasserait toutes les dépenses dignes d'être qualifiées d'impenses utiles, ce qui recouvrirait les frais exposés pour augmenter l'utilité d'un bien, pour renforcer ses potentialités d'usage et pour adapter sa destination au besoin ou au goût de l'époque, le résultat étant à chaque fois à accroître la mesure ou le degré de la jouissance retirée du bien immobilier. En renvoyant à la circulaire LIR n° 105/8, 98/1 du directeur du 16 mars 2005, ci-après désignée par la « *circulaire 105/8* », suivant laquelle les travaux de remise en état ou de modernisation améliorant significativement l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement d'une habitation telles que les fenêtres ou les installations électriques, sanitaires ou de chauffage peuvent conduire dans leur ensemble à une amélioration considérable de l'immeuble, les appelants font valoir que les frais d'entretien et de réparation, telles que des dépenses de peintures, de papier peint, de teinture, de moquette, de rideaux ou d'autres menues réparations, peuvent rentrer dans la notion des dépenses d'investissement si des dépenses sont consécutives à des travaux de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration avec lesquels elles doivent être considérées comme étant indissociables. Les appelants exposent d'une manière générale qu'entre l'acquisition du 20 juin 1969 et la cession du 23 novembre 2009 seraient intervenues différentes phases de travaux au cours desquelles il y aurait eu une remise en état et une modernisation de l'immeuble en cause qui aurait significativement amélioré l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement de celui-ci.

Ainsi, durant l'année 1983 des équipements techniques intérieurs de la maison auraient été rénovés par la création d'une cuisine équipée et des travaux d'électricité réalisés dans le même contexte. La facture ... ... du 15 décembre 1983 d'un montant de ….- EUR porterait sur l'acquisition de cette cuisine équipée qui serait à considérer comme amélioration substantielle afin d'adapter le bien concerné aux goûts ou besoins de l'époque et comme ajout d'élément nouveau, vu que la maison n'aurait pas disposé d'une cuisine équipée avant l'année 1983, et les différentes factures … des 4 août 1983 et 11 novembre 1983 d'un total de ….- EUR relatives à des travaux d'électricité réalisés dans la maison seraient également en relation avec la mise en place de cette cuisine équipée.

En l'année 1991, une porte de garage en acier à commande électrique et à distance aurait été fournie et installée, comme en témoignerait une facture des ateliers … du 14 octobre 1991 d'un montant de ….- EUR. Cette dépense aurait ainsi amélioré à la fois la sécurité et le confort d'utilisation de cette ouverture de la maison. Les appelants indiquent qu'ils renoncent à invoquer en instance d'appel trois autres factures des Ateliers … encore mises en avant en première instance.

Durant l'année 1994, des travaux auraient été effectués concernant les extérieurs de la maison par la pose de nouvelles fenêtres et de volets roulants, par l'installation d'un abri de jardin et de l'exécution de travaux de façade, ces travaux de remise en état, de modernisation et de rénovation devant être considérés comme amélioration significative de l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement de la maison en cause, conformément à la circulaire n° 105/8. Ces travaux seraient documentés par les factures … des 20 et 27 juin 1994 aux montants respectifs de ….- EUR et de ….- EUR concernant les fenêtres et les volets roulants, les factures … du 30 août 1994 concernant l'installation d'un abri de jardin pour un montant total de ….- EUR, la facture … … du 26 juillet 1994 d'un montant de ...- EUR et la facture … du 9 novembre 1994 d'un montant de ….- EUR relatives aux travaux de façade. Les appelants considèrent que toutes ces dépenses prises dans leur ensemble devraient être qualifiées globalement comme dépenses d'investissement en tant que travaux de remise en état, de modernisation et de rénovation améliorant significativement l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement de la maison en cause.

D'autres travaux d'amélioration substantielle de l'extérieur du bâtiment auraient été effectués en l'année 1997, en l'occurrence la pose de dallage et la confection d'une entrée de maison et de garage ainsi que la pose de volets. Ces travaux seraient documentés par la facture … du 24 juillet 1997 d'un montant de ….- EUR relative à la pose de dallage et à la confection des entrées pour la maison et le garage ainsi que par la facture … … du 7 novembre 1997 d'un montant de ….- EUR relative à des travaux d'électricité dans le cadre de la confection de ces entrées, ainsi que par la facture … … du 23 décembre 1997 d'un montant de ….- EUR relative à la fourniture et à la pose de volets. Selon les appelants, toutes ces dépenses devraient être comprises dans leur ensemble et qualifiées comme dépenses d'investissement.

Les appelants se prévalent ensuite de travaux d'amélioration substantielle exécutés durant l'année 2000 à l'intérieur de la maison en cause par la pose d'une salle de bains nouvelle. Ces travaux sont documentés par les factures … … des 27 juillet, 5 octobre, 19 septembre (2 factures), 27 juillet et 20 juin 2000 aux montants respectifs de ….- EUR, ….- EUR, ….- EUR, ….- EUR, ….- EUR et ….- EUR. Les appelants estiment que l'installation de cette salle de bains constituerait un ajout d'éléments nouveaux devant être considérés comme dépenses d'investissement.

En l'année 2003, des travaux relatifs au chauffage de la maison auraient été effectués, ces travaux ayant consisté dans l'enlèvement de l'ancienne chaudière, l'installation d'une nouvelle chaudière, la transformation de la chaufferie, l'exécution de certains raccordements électriques et le tubage du conduit de fumée. Ces travaux seraient documentés, selon les appelants, par les factures … du 22 juin 2005 d'un montant de ….- EUR et du 20 juin 2006 d'un montant de ….- EUR consécutives à cette installation. Les appelants estiment que l'exécution de ces travaux devrait être considérée comme une amélioration substantielle du bâtiment ne serait-ce que par la modernisation intégrale du système de chauffage, par l'amélioration de l'efficacité énergétique apportée au bâtiment et par la plus grande sécurité conférée par le tubage de la cheminée.

En l'année 2004, un escalier aurait été posé dans la maison, comme en témoignerait la facture … … du 12 mai 2004 d'un montant de …- EUR, cet escalier devant être considéré comme élément nouveau améliorant la substance du bâtiment.

Les appelants estiment ensuite que des travaux de peinture pour la rénovation d'une chambre à coucher et d'autres travaux de peinture, documentés par deux factures… … du 22 janvier 2005 d'un montant de ….- EUR et du 27 avril 2006 d'un montant de ….- EUR devraient également être considérés comme amélioration substantielle du bâtiment.

Les appelants considèrent qu'il faudrait de même prendre en considération les travaux exécutés dans le jardin et ayant consisté dans la réfection des gazons, dans la plantation d'arbres fruitiers à caractère pérenne et dans l'aménagement du jardin. Ces travaux seraient documentés par les factures … … du 23 juillet 1991 d'un montant de ….- EUR (réfection des gazons), par la facture … … du 11 avril 2003 d'un montant de ….- EUR (plantation d'arbres fruitiers), les factures … … des 3 août 2001, 12 septembre 2001 et 15 avril 2002 pour un montant total de ….- EUR et les factures … … des 9 mai 2005, 4 juillet 2005, 5 septembre 2005 et 27 juin 2006 pour un montant total de ….- EUR et les factures … … du 16 janvier 2001 d'un montant de ….- EUR et du 7 décembre 2000 pour un montant de ….- EUR.

Finalement durant l'année 2007, les volets de la maison auraient été électrifiés ce dont témoignerait la facture … … du 22 mai 2007 d'un montant de ….- EUR, ces travaux devant également être pris en considération dans le cadre des dépenses d'investissement.

A partir de l'ensemble de ces éléments, les appelants estiment que le tribunal aurait rejeté à tort leur recours en réformation comme n'étant pas justifié et que les dépenses invoquées par eux devraient être reconnues comme dépenses d'investissement, de manière que les bulletins entrepris devraient encourir la réformation en ce sens.

Liminairement, il convient de constater que les appelants n'ont certes pas donné de suites aux demandes de précisions de la part du bureau d'imposition avant l'émission des bulletins entrepris du 4 novembre 2010 et que ce dernier a donc fixé la plus-value produite par la cession de l'immeuble en cause par la voie de la taxation d'office, les appelants n'ayant soumis les faits et documents afférents que de manière successive et progressivement structurée d'abord au directeur et ensuite aux juridictions administratives. Cependant, au vu de l'objet de l'appel sous examen qui est confiné à la question de l'éligibilité des dépenses invoquées par les appelants en tant que dépenses d'investissement devant être ajoutées au prix d'acquisition initial de la maison litigieuse, les questions relatives au respect ou non de leur obligation de collaboration par les appelants et aux effets du recours à la taxation d'office par le bureau d'imposition ne portent plus à conséquence dans le cadre de l'appel ainsi circonscrit, de manière qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus loin les développements afférents des parties.

En deuxième lieu, il convient de préciser que les appelants admettent que le montant des travaux invoqués par eux au titre de dépenses d'investissement est à réduire du montant de ….- EUR mis en avant en première instance et encore dans leur requête d'appel à celui de ….- EUR correspondant au total des factures soumises en cause en instance d'appel à l'appui de leurs prétentions.

Aux termes de l'article 105 (1) LIR, « *sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* ». Il est encore précisé à l'alinéa (2), n° 2 dudit article que constituent également des frais d'obtention notamment les frais d'entretien et de réparation pour autant que ces dépenses se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable.

Par voie de conséquence, en relation avec un bien immobilier, les travaux qui ne modifient pas la substance de l'immeuble, mais sont destinés à la conserver en son état ou la maintenir dans un état conforme à l'évolution technique sont à qualifier comme dépenses d'entretien rentrant dans le champ de l'article 105 LIR. Par contre, tout comme les investissements pour la construction de la substance d'un immeuble produisant ensuite des revenus ne sont pas déductibles directement comme frais d'obtention, mais constituent le prix d'acquisition ou de revient de l'immeuble qui doit être déduit de manière étalée par voie d'amortissement, les coûts des modifications apportées à cette substance par des travaux

ultérieurs de nature à l'accroître constituent également des investissements et doivent logiquement suivre le même régime.

Les premiers juges ont retenu à bon droit que la distinction entre dépenses d'entretien (« *Erhaltungsaufwand* ») et dépenses d'investissement (« *Herstellungsaufwand* ») est opérée à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de dépense d'investissement, étant entendu que dans le doute sur la nature exacte d'une dépense considérée, celle-ci est à qualifier de dépense d'entretien. Les trois critères en question s'articulent plus particulièrement en soit une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (« *Vermehrung der Substanz* »), soit un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (« *Änderung der Wesensart* »), soit une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y ait naissance d'un bien économique nouveau (« *erhebliche Verbesserung* »).

C'est par rapport à ces critères qu'il convient dès lors d'examiner les différents travaux dont les appelants se prévalent.

En ce qui concerne en premier lieu l'installation, au courant de l'année 1983, d'une nouvelle cuisine équipée en chêne massif avec meubles pour un montant total de …- EUR et des travaux d'électricité de …- EUR, c'est d'abord à juste titre que le délégué du gouvernement indique que la mise en place d'une cuisine équipée n'entraîne pas un changement de la nature de la maison, vu qu'elle n'emporte aucune modification de son affectation ou de son utilisation. Cette installation d'une cuisine équipée ne peut pas non plus être qualifiée d'amélioration considérable de l'état antérieur de la maison, étant donné que celle-ci disposait nécessairement depuis sa construction en l'année 1970 déjà d'une cuisine éventuellement moins bien équipée et meublée et que l'installation de la nouvelle cuisine en l'année 1983 s'analyse en une amélioration d'un équipement important rattaché à la fonction d'habitation, mais non pas en une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment lui-même.

Quant à la porte de garage en acier à commande électrique et à distance fournie et installée en l'année 1991, elle a nécessairement remplacé une porte de garage antérieure ayant eu la même fonction et s'analyse partant en une dépense d'entretien au vu de l'identité de fonction et de l'adaptation à l'évolution technique nonobstant le fait allégué par les appelants que la nouvelle porte accroît à la fois la sécurité et le confort d'utilisation.

Les travaux exécutés durant l'année 1994 et concernant les extérieurs de la maison litigieuse ont comporté le remplacement de 12 fenêtres par un nouveau modèle avec volets roulants et de la porte d'entrée, l'installation d'un abri de jardin, la fourniture de 1 m^3 de copeaux de bois et la réfection de la façade par la pose d'un enduit supplémentaire et d'une couche de finition sur toute la surface. Or, le remplacement de fenêtres et de la porte d'entrée après quelque 24 années par des matériaux correspondants nouveaux assumant la même fonction s'analyse de manière isolée en une dépense d'entretien. De même, les travaux exécutés sur la façade extérieure tendent à la maintenir dans un état lui permettant d'assumer ses fonctions et s'analysent en un travail d'entretien de la maison. La livraison de copeaux de bois et l'installation d'un abri de jardin d'une surface de 3 x 2,5 m sont entièrement étrangères à la substance et à l'état de la maison litigieuse et ne sauraient partant rentrer parmi les dépenses d'investissement. En outre, même considérés dans leur ensemble, ces travaux n'ont pas apporté une augmentation suffisante du potentiel d'utilisation de la maison litigieuse et ne sauraient pas non plus être qualifiés de dépenses d'investissement sous cet aspect.

La même conclusion s'impose à l'égard des travaux effectués en l'année 1997, en l'occurrence la pose de dallages aux entrées de la maison et du garage, ensemble des travaux d'électricité effectués dans ce cadre, et le remplacement, suivant le libellé de la facture afférente, de quatre volets de fenêtres. En effet, ces travaux de remplacement d'éléments existants antérieurs tendent à la remise en état, voire au maintien de la fonction assumée par les éléments remplacés, de manière à ne correspondre ni isolément, ni pris dans leur ensemble à une amélioration significative de l'état antérieur de la maison litigieuse.

Relativement aux travaux de mise en place d'une salle de bains exécutés durant l'année 2000, l'affirmation des appelants qu'il s'agirait d'une salle de bains nouvellement créée se trouve contredite par les factures versées en cause qui renseignent comme postes facturés le démontage des anciens appareils sanitaires et le décapage de l'ancien carrelage, postes qui documentent clairement des remplacements effectués dans une salle de bains existante. Or, si l'installation par adjonction d'une salle de bains entièrement nouvelle peut s'analyser en une augmentation essentielle de la substance d'un immeuble (cf. trib. adm. 23.02.2000, n° 11541 du rôle), le remplacement des revêtements muraux et de l'équipement sanitaire d'une salle de bains correspond à une remise en état d'éléments existants et rentre parmi les dépenses d'entretien, de manière que les frais afférents invoqués par les appelants sont à écarter, abstraction même faite de la circonstance qu'une des factures invoquées date de l'année 2006 et porte sur l'installation d'accessoires et le remplacement d'un mitigeur.

Les travaux relatifs au chauffage de la maison litigieuse effectués en l'année 2003 ont consisté dans l'enlèvement de l'ancienne chaudière, la transformation de la chaufferie et l'installation d'un nouveau brûleur, dans l'exécution de certains raccordements électriques et dans le tubage du conduit de fumée. Ces travaux ont donc été limités à remplacer la source de production de chaleur pour la maison par un produit correspondant à la technologie de l'époque afin de maintenir le fonctionnement de l'installation globale et sans modifier en aucune manière le réseau de distribution de chaleur dans la maison et sans apporter au système de chauffage des changements en vue d'une autre affectation de la maison. Dans la mesure où ces travaux n'emportent ainsi ni un changement de la nature du bâtiment, ni une amélioration substantielle de l'état antérieur de la maison litigieuse, les dépenses afférentes doivent être qualifiées comme relevant de l'entretien de ladite maison. Il y a lieu d'ajouter que les deux factures … versées du 22 juin 2005 d'un montant de …- EUR et du 20 juin 2006 d'un montant de ….- EUR sont relatives à des annuités d'un contrat d'entretien de cette nouvelle chaudière et relèvent partant de toute évidence de l'entretien courant de la maison.

L'escalier posé dans la maison en l'année 2004 est en réalité un escalier escamotable qui doit être considéré comme élément ponctuel revêtant une importance mineure au regard de l'ensemble de la construction, de manière que la dépense afférente ne saurait être qualifiée comme investissement.

Les travaux de peinture pour la rénovation d'une chambre à coucher et de fenêtres relèvent clairement du champ des travaux de rénovation esthétique et partant de l'entretien courant de la maison, de manière à ne pas pouvoir être utilement pris en compte dans le cadre sous examen.

Les travaux exécutés dans le jardin tels qu'invoqués par les appelants ont comporté comme seuls éléments permanents constitués des plantations d'arbres fruitiers et d'arbustes et se limitent pour le surplus à l'entretien courant de l'étang, du gazon et des plantations (coupes et tailles de haies et d'arbustes, semences, engrais, réfection des gazons, mise en place d'écorces, désherbage de plantations etc.). Or, de tels travaux sont étrangers à une amélioration substantielle de l'état de la maison litigieuse et relèvent de l'entretien courant des alentours, de manière à ne pas relever des dépenses d'investissement.

Finalement, l'électrification de six volets de fenêtres durant l'année 2007 augmente certes le confort d'utilisation de ces volets et élève leur niveau d'exécution, mais ce seul fait est insuffisant pour conférer à ces travaux la qualité d'une amélioration substantielle de l'état de la maison litigieuse, de manière à ne pas pouvoir être pris en compte en tant que dépenses d'investissement.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent qu'aucune des dépenses relatives aux travaux invoqués par les appelants ne peut être qualifiée comme dépense d'investissement pouvant venir augmenter le prix d'acquisition de la maison litigieuse, de manière que c'est à bon droit que le tribunal a rejeté ce volet du recours des appelants comme étant non fondé. Il s'ensuit que l'appel, tel que circonscrit, est à rejeter comme étant à son tour non fondé et que le jugement entrepris est à confirmer dans la mesure où il a été appelé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 28 juin 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris dans la mesure où il a été appelé,

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 3 avril 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original.
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative